

ระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในองค์กรในประเทศไทย Confidence Level of the Internal Control for Organization in Thailand

ภัทรพงศ์ เจริญกิจจารุกร*

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในองค์กรในประเทศไทย โดยการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) องค์ประกอบของการควบคุมภายใน พบว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมิน ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ การทดสอบความสัมพันธ์ไคสแควร์ (Chi-Square) ลักษณะประชากรศาสตร์มีความสัมพันธ์กับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05 และการทดสอบความแตกต่าง

(Independent t-test) ระดับความเชื่อมั่นของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีระดับความเชื่อมั่นไม่แตกต่างกับบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ซึ่งปัญหาของการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นขององค์กรมากที่สุด คือ สภาพแวดล้อมของการควบคุม ในเรื่องการติดตามผลการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย และความรู้ความสามารถของบุคลากรที่ได้รับมอบหมาย และความรู้ความสามารถของบุคลากรที่จำเป็นต้องปฏิบัติงาน รองลงมา คือ การติดตามประเมินเกี่ยวกับการประเมินคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในจากผู้เชี่ยวชาญภายนอก และกิจกรรมการควบคุมที่มีแผนงานเป็นลายลักษณ์อักษร

คำสำคัญ: ความเชื่อมั่น ระดับความเชื่อมั่น การควบคุมภายใน



* อาจารย์ประจำคณะพาณิชยศาสตร์และการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตตรัง

Abstract

This research aims to study the confidence level of the internal control for organizations in Thailand. According to multiple regression analysis in internal control components, the control environment, the information & communication and the tracking & assessment all have influences on the confidence level of the internal control at the 95% statistically significant confidence level. Also, according to the Chi-Square test, the demography characteristic is related to the internal control at the 0.05 significant level. Moreover, the

result of Independent t-test shows that the confidence level of listed companies is not significantly different from non-listed companies. The problems that have the most influence on the company's confidence level are the environment of the assignment tracking control and the knowledge of staff required for the operation. The next problems are the assessment tracking regarding a quality appraisal of internal control unit from external specialist and all control operations that have a written plan.

Keywords: Confidence, Confidence Level, Internal Control



บทนำ

การประกอบธุรกิจในปัจจุบัน ผู้บริหารต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงในด้านต่างๆ ทั้งจาก สภาพเศรษฐกิจ การเมือง คู่แข่ง รวมถึงการเปิดตลาดการค้าเสรี ทำให้องค์กรไม่สามารถเพิ่มกำไรโดยใช้นโยบายการปรับขึ้นราคาสินค้าได้ กำไรจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความสามารถในการควบคุมต้นทุนและขั้นตอนการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น แนวโน้มและสภาพแวดล้อมของความได้เปรียบในการแข่งขันจึงต้องอาศัยกระบวนการเพิ่มประสิทธิภาพในองค์กร การมุ่งเน้นให้ความสำคัญกับลูกค้า (Customer Focus) โดยกำหนดให้ความพึงพอใจของลูกค้ามาเป็นลำดับแรก การพิจารณากิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับ Suppliers และลูกค้า (External Linkages) และกิจกรรมการดำเนินงานภายในองค์กร (Internal Linkages) ซึ่งเป็นปัจจัยขับเคลื่อนทำให้องค์กรบรรลุวิสัยทัศน์ กลยุทธ์ เป้าหมาย และแผนงานที่ได้วางไว้ ซึ่งการควบคุมภายในเป็นเครื่องมือหนึ่งในการบริหารเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้มองเห็นโอกาสอุปสรรคในการดำเนินงาน ทั้งนี้เนื่องจากเมื่อองค์กรมีการเติบโตหรือขยายใหญ่ขึ้น ผู้บริหารไม่สามารถดูแลการบริหารงานได้อย่างทั่วถึง การสร้างระบบการควบคุมภายในทั้งด้านการบริหาร บัญชีและการเงิน ขั้นตอนการปฏิบัติงาน และกฎระเบียบต่างๆ จะช่วยสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อแสดงให้เห็นว่าองค์กรมีกระบวนการควบคุมภายใน ซึ่งเป็นรากฐานของการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งจะส่งผลในการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน การใช้ทรัพยากร การดูแลรักษาทรัพย์สินให้เกิดประโยชน์เต็มตามศักยภาพ รวมทั้งระบบบัญชีการเงินที่มีความโปร่งใส มีความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องด้วยเหตุผลดังกล่าว ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในองค์กรในประเทศไทย เพื่อศึกษาองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ที่ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นขององค์กร การหาความสัมพันธ์ของลักษณะ

ประชากรศาสตร์กับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน ความแตกต่างของรูปแบบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และปัญหาของการควบคุมภายใน อันจะเป็นประโยชน์ต่อองค์กรต่างๆ ได้ตระหนักและให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในและการกำกับดูแล โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามแนวทางการกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2556)

บททบทวนวรรณกรรม

การควบคุมภายในเป็นภารกิจที่ช่วยให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ลดต้นทุน ป้องกันความเสี่ยงที่เกิดจากความผิดพลาด ความเสียหาย ความสิ้นเปลือง และสูญเปล่าจากการใช้ทรัพย์สิน รวมทั้งการทุจริต ซึ่งเมื่อองค์กรมีการขยายธุรกิจใหญ่ขึ้น ผู้บริหารไม่สามารถบริหารงานด้วยตนเองเพียงลำพังอย่างทั่วถึง จึงจำเป็นต้องสร้างระบบการทำงานเพื่อควบคุมและติดตามประเมินผล ซึ่งการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นถึงความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่ายที่มีต่อองค์กร ดังนั้น ระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในองค์กรจากงานวิจัยนี้ จะได้ศึกษาถึงองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ตามแนวคิดของ COSO ที่ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้สรุปไว้ เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลเกิดความเชื่อมั่นเพิ่มขึ้น นอกเหนือไปจากผลงานที่ผู้ประกอบการวิชาชีพได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2556)

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO หรือ คณะกรรมการที่มีชื่อเรียกว่า Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission เป็น คณะกรรมการจาก 5 สถาบันวิชาชีพในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants

หรือ AICPA) สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors หรือ IIA) สมาคมผู้บริหารการเงิน (Financial Executives Institute หรือ FEI) สมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (American Accounting Association หรือ AAA) และสมาคมนักบัญชีเพื่อการบริหาร (Institute of Management Accountants หรือ IMA) ได้ร่วมกันพัฒนาและศึกษาแนวทางการควบคุมภายในที่เรียกว่า COSO Internal Control Integrated Framework โดยกำหนดค่านิยมและกรอบแนวคิดของการควบคุมภายในไว้ดังนี้

การควบคุมภายใน หมายถึง การออกแบบขั้นตอนหรือกระบวนการโดยคณะกรรมการ ผู้บริหาร และบุคคลอื่นๆ ขององค์กร เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission, 2013)

1. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน (Effectiveness and Efficiency of Operations)
2. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (Reliability of Financial Reporting)
3. การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ นโยบายขององค์กร และข้อบังคับของกฎหมาย (Compliance with Applicable Laws and Regulations)

นอกจากนี้ International Federation of Accountants (2012) อธิบายว่า การควบคุมภายในเป็นระบบการกำกับขององค์กร และการจัดการความเสี่ยง ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ขั้นพื้นฐานในการปกป้องผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย อันนำไปสู่การออกกฎ ระเบียบ เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (2544) อธิบายการควบคุมภายในว่าหมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่

ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี

อุษณา ภัทรมนตรี (2543) ได้ให้ความหมายของการควบคุมภายใน หมายถึง แผนการหรือมาตรการที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้พนักงานปฏิบัติ เพื่อให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

ตามแนวคิดของ COSO การควบคุมภายในมีองค์ประกอบที่สำคัญ 5 ประการ คือ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2548)

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) เป็นองค์ประกอบหลักซึ่งส่งผลต่อการควบคุมภายในขององค์กร ระบบที่มีอยู่อาจล้มเหลวได้หากสภาพแวดล้อมของการควบคุมไม่ดี ดังนั้น ปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม ได้แก่

1.1 คุณค่าของความซื่อสัตย์และจริยธรรม (Integrity and Ethical Value) เป็นการกำหนดนโยบายด้านจริยธรรม รวมถึงข้อห้ามที่ไม่ให้พนักงานปฏิบัติอย่างชัดเจน พร้อมกับแจ้งพนักงานให้ทราบและเข้าใจ

1.2 ปรัชญาและการบริหารงานของฝ่ายบริหาร (Management's Philosophy and Operating Style) ขึ้นอยู่กับนโยบายและทัศนคติของผู้บริหาร ซึ่งวิธีการทำงานของผู้บริหารจะเป็นตัวกำหนดแนวทางในการควบคุมภายในและการยอมรับความเสี่ยงขององค์กร ดังนั้น มาตรการและวิธีปฏิบัติของผู้บริหารอาจแตกต่างกันตามแนวคิดและรูปแบบการทำงาน

1.3 โครงสร้างองค์กร (Organization Structure) ได้แก่ การกำหนดตำแหน่ง อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบตามสายการบังคับบัญชา และลักษณะการตัดสินใจแบบรวมอำนาจหรือกระจายอำนาจ ซึ่งโครงสร้างองค์กรจะเป็นพื้นฐานของการวางแผน การสั่งการ และการควบคุม การปฏิบัติตามสายการบังคับบัญชา

1.4 การมอบหมายอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ (Assignment of Authority and Responsibility) บุคลากรภายในองค์กรจะต้องเข้าใจขอบเขตของอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบของตนเอง โดยมีคู่มือในการปฏิบัติงาน (Manual) คู่มือระบบงาน (System Documentation) หรือคำอธิบายลักษณะงาน (Job Description) ของแต่ละตำแหน่งหน้าที่ เพื่อป้องกันความซ้ำซ้อนหรือการละเว้นการปฏิบัติงาน

1.5 นโยบายและแนวทางปฏิบัติด้านทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Policies and Practices) บุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญในการปฏิบัติงานที่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ดังนั้น การเริ่มต้นสรรหาบุคลากร การส่งเสริมและพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้น เลื่อนตำแหน่ง หรือการจ่ายค่าตอบแทน หรือผลประโยชน์อื่นใดเพื่อรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพ ล้วนส่งผลต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร

1.6 ความสามารถในหน้าที่ของบุคลากร (Competency of Personnel) เป็นการกำหนดระดับความรู้ความสามารถ ทักษะความชำนาญ ที่เหมาะสมสำหรับงานแต่ละอย่างที่แตกต่างกัน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการบรรจุพนักงานตามความเหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ผู้บริหารจะต้องระบุปัจจัยและโอกาสที่จะก่อให้เกิดความเสี่ยง ทั้งความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายในองค์กร

เช่น ความซับซ้อนของระบบคอมพิวเตอร์ พนักงานไม่มีประสิทธิภาพ ขาดความรู้ความชำนาญและทักษะงานในหน้าที่ที่ปฏิบัติ การทุจริตในองค์กร เป็นต้น ส่วนปัจจัยเสี่ยงภายนอกองค์กร ได้แก่ คู่แข่งขัน ข้อกำหนดของกฎหมาย ภาวะเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง เป็นต้น ซึ่งขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยงประกอบด้วย

2.1 การระบุปัจจัยความเสี่ยง (Risk Identification) ที่เกิดขึ้นทั้งจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก รวมถึงผลกระทบที่ส่งผลต่อการดำเนินงาน ทั้งในระยะสั้นและระยะยาว

2.2 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis) เป็นการวิเคราะห์ระดับของความเสี่ยง ทั้งในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ รวมถึงผลกระทบและโอกาสที่จะเกิดขึ้น

2.3 การบริหารความเสี่ยง (Risk Management) เป็นการจัดการความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญซึ่งมีโอกาสสูงโดยความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากปัจจัยภายในจะใช้ระบบการควบคุมภายในในการบริหารจัดการ ในขณะที่ความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายนอกจะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยง

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) เป็นนโยบายหรือแนวทางที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อการสนับสนุนและป้องกันความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น สามารถแบ่งลักษณะของวิธีการควบคุมได้ 5 ประเภท คือ

3.1 การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Controls) เป็นวิธีการป้องกันไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดหรือความไม่ถูกต้อง เป็นการควบคุมที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการทำรายการบางประเภท เช่น จัดให้มีระบบการตรวจสอบการให้สินเชื่อ และผู้ให้การอนุมัติตามลำดับ ซึ่งการควบคุมแบบป้องกันสามารถทำได้โดยการแบ่งแยกหน้าที่ การสอบทานโดยผู้บังคับบัญชาที่มีอำนาจในการอนุมัติ การสอบย้อนสองฝ่าย การจัดทำเอกสารการตรวจสอบ การปฏิบัติ การควบคุมด้วยระบบคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

3.2 การควบคุมแบบค้นหา (Detective Controls) เป็นการควบคุมเพื่อค้นหาข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทาน การยืนยันยอด การตรวจนับ การตรวจสอบหาข้อบกพร่อง ซึ่งการควบคุมแบบค้นหานี้ในบางกรณีมีต้นทุนต่ำกว่าการควบคุมแบบป้องกัน เนื่องจากไม่จำเป็นต้องตรวจสอบทุกรายการ

3.3 การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Controls) เป็นการควบคุมที่ตรวจพบจากการควบคุมแบบค้นหา เพื่อนำมาแก้ไขและวางแนวทางไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำในอนาคต

3.4 การควบคุมแบบสั่งการ (Directive Controls) เป็นการควบคุมตามความต้องการของฝ่ายบริหาร เพื่อให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ โดยการออกกฎระเบียบหรือคำสั่ง เพื่อชี้แนะหรือสั่งการในกระบวนการทำงาน เช่น การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน การกำหนดเงื่อนไขในการปฏิบัติเพื่อความปลอดภัยในการทำงาน เป็นต้น

3.5 การควบคุมแบบทดแทน (Compensating Controls) เป็นการควบคุมเพื่อลดความเสี่ยงจากการที่ไม่มีการควบคุมบางอย่างอยู่ในกิจกรรม เช่น การควบคุมโดยการแบ่งแยกหน้าที่ การควบคุมที่กำหนดให้มีกระบวนการทำงานซ้ำอีกครั้ง (Redundant Controls)

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) เป็นการสื่อสารระหว่างบุคคลหรือหน่วยงานทั้งภายในหรือภายนอกองค์กร ที่มีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับ โดยผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศเพื่อการวางแผน สั่งการ และการตัดสินใจ ในขณะที่ผู้ปฏิบัติใช้ข้อมูลเพื่อปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ โดยสารสนเทศที่ดี ควรมีสาระสำคัญที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ มีความครบถ้วน เชื่อถือได้ทันเวลา เข้าใจง่าย และต้นทุนต่ำ

5. การติดตามประเมิน (Monitoring) เป็นระบบการควบคุมภายในในช่วงเวลาหนึ่ง ซึ่งจะต้องมีการประเมินกิจกรรมอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า นโยบาย

หรือแผนงานที่ได้วางไว้ ได้มีการดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมาย โดยอาจมีการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับระบบการควบคุมภายใน ว่ามีความสอดคล้องกันมากน้อยเพียงใด และระบบการควบคุมภายในยังเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบันหรือไม่

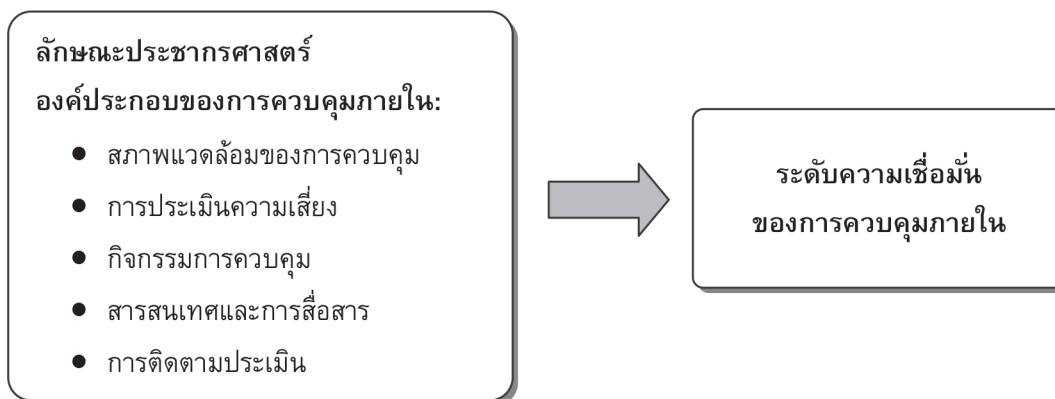
จากรายงานของการไฟฟ้านครหลวง (2556) ระบุว่า การควบคุมภายในเป็นองค์ประกอบหนึ่งซึ่งเป็นรากฐานของการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานขององค์กร ช่วยให้ธุรกิจแข่งขันในตลาดได้ ป้องกันการรั่วไหล ทำให้องค์กรเห็นฐานะการเงินที่ถูกต้อง มีความน่าเชื่อถือ อันจะทำให้องค์กรเติบโตได้อย่างมั่นคง ในขณะที่รายงานของบริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) (2556) ระบุว่า การควบคุมภายในเป็นการสร้างจิตสำนึกให้มีแนวปฏิบัติเชิงป้องกัน โดยมีบุคลากรในองค์กรเป็นหัวใจสำคัญที่ก่อให้เกิดความสำเร็จ มีระบบการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self Assessment: CSA) มาใช้ในการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ จึงได้จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมและรัดกุม เพื่อลดความเสี่ยงและความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้น รวมทั้งกำหนดมาตรการป้องกันและแนวทางแก้ไข อีกทั้งปลูกฝังให้พนักงานทุกระดับเข้าใจระบบการควบคุมภายในว่าเป็นส่วนหนึ่งของการกำกับดูแลกิจการที่ดี ดังนั้น การควบคุมภายในขององค์กรจะสะท้อนให้เห็นถึงระดับความเชื่อมั่นที่บุคคลภายนอกและผู้มีส่วนได้เสียที่มีต่อองค์กร จากการใช้ข้อมูลรายงานทางการเงิน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพและผลการดำเนินงาน นอกจากนี้งานวิจัยของ Hermanson (2000) ที่ศึกษาวิเคราะห์ ความต้องการรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในจากกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน โดยการสำรวจพบว่า การจัดการที่แสดงถึงการควบคุมภายใน การรายงานทางการเงิน มีประโยชน์และมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ในขณะที่ Spira และ Page (2003) ได้ศึกษาการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายในและบทบาทของการตรวจสอบภายในในประเทศไทยซึ่งกล่าวว่า การควบคุมภายในเป็นคุณลักษณะของการกำกับดูแล

กิจการ ซึ่งสอดคล้องกับการบริหารความเสี่ยง ตามกรอบของการควบคุมภายใน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงข้อกำหนดในการรายงานการกำกับดูแลกิจการ การจัดสรรและการควบคุมทรัพยากร การจัดการและการบริหารความเสี่ยง ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงแนวทางการตรวจสอบภายใน และ Krishnan (2005) ศึกษาคุณภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ และการควบคุมภายใน เป็นการวิเคราะห์เชิงประจักษ์ ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ และระบบการควบคุมภายในขององค์กร โดยศึกษาเปรียบเทียบขององค์กรที่มีการเปลี่ยนแปลงตัวผู้สอบบัญชีที่มีการเปิดเผยและไม่เปิดเผยปัญหาของการควบคุมภายใน โดยผู้สอบบัญชีก่อนหน้า ซึ่งพบว่า องค์กรที่มีการเปลี่ยนแปลงตัวผู้สอบบัญชี แต่ไม่ได้เปิดเผยปัญหาของการควบคุมภายใน โดยพิจารณาคุณภาพของคณะกรรมการตรวจสอบใน 3 มิติ คือ ขนาดขององค์กร ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญ โดยผลการศึกษาพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระ และมีความเชี่ยวชาญมีโอกาสในการเกิดปัญหาการควบคุมภายในน้อยอย่างมีนัยสำคัญ

วิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง: การศึกษาวิจัยครั้งนี้

ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย



ประชากร คือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ได้แก่ นักบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชี นักวิชาการ และบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในองค์กรหรือหน่วยงาน ทั้งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งสัดส่วนของประชากรใช้วิธีการเปิดตารางของ Taro Yamane (Yamane, 1973) ณ ระดับความเชื่อมั่น 0.05 และยอมให้เกิดความคลาดเคลื่อนที่ร้อยละ 5 ดังนั้น ขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่ได้จากการเปิดตาราง Yamane คือ 400 ตัวอย่าง ใช้วิธีสุ่มเก็บข้อมูลตามความสะดวก (Convenience Sampling) โดยวิธีสุ่มแจกแบบสอบถามตามบริษัทในย่านธุรกิจ เพื่อให้กลุ่มตัวอย่างมีโอกาสถูกเลือกเท่าๆ กัน และเริ่มทำการเก็บข้อมูลตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2555 ถึงเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2556 ซึ่งได้รับแบบสอบถามคืนกลับมาจำนวน 354 ชุด และมีแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์จำนวน 29 ชุด ดังนั้น จึงมีแบบสอบถามที่สามารถนำมาวิเคราะห์ข้อมูลได้รวม 325 ชุด คิดเป็นร้อยละ 81.25

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย: ผู้วิจัยได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ ที่ได้จากรายแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานการสอบบัญชี และแนวทางการตรวจสอบภายใน เพื่อนำข้อมูลที่ได้มาสร้างกรอบแนวคิดในการวิจัย แสดงดังภาพที่ 1

แล้วจึงนำกรอบแนวคิดในการวิจัยมาสร้างแบบสอบถาม โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับระดับของการควบคุมภายใน และส่วนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและข้อเสนอแนะของการควบคุมภายใน หลังจากนั้นจึงนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปตรวจสอบหาความเที่ยงตรงของเนื้อหา (Content Validity) โดยให้ผู้ทรงคุณวุฒิ 2 ท่าน พิจารณาความเหมาะสมของเนื้อหาและภาษาที่ใช้ในการตั้งคำถาม แล้วจึงนำแบบสอบถามไปทดสอบกับกลุ่มประชากรที่มีคุณสมบัติใกล้เคียงกับกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 ชุด เพื่อทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability Analysis) โดยวิเคราะห์ค่าความเชื่อมั่นองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ซึ่งประกอบด้วยสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุมสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมิน โดยมีค่าความเชื่อมั่น Cronbach's Alpha เท่ากับ 0.9077, 0.9087, 0.8859, 0.8444 และ 0.8382 ตามลำดับ ในขณะที่ระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในมีค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.8993 ซึ่งมีค่าเกินกว่า 0.70 ซึ่งถือว่ามีความเที่ยงตรงเหมาะสมที่จะนำไปเก็บข้อมูลได้ (Hair, Black, Babin and Anderson, 2006)

การวิเคราะห์ข้อมูล: เมื่อเก็บรวบรวมแบบสอบถามแล้ว นำข้อมูลที่ได้นำมาทำการวิเคราะห์และแปลผลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ ซึ่งสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ประกอบด้วย 1) สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่ออธิบายความคิดเห็นเกี่ยวกับระดับการควบคุมภายใน โดยการนำเสนอข้อมูลรูปแบบตารางค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลระดับของการควบคุมภายในด้านต่างๆ และระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน 2) สถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน (Test of Hypothesis) ใช้สถิติ *F-test* หาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้นตรงพหุ (Multiple

Linear Regression) เพื่อหาค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรอิสระ คือ องค์ประกอบของการควบคุมภายใน ซึ่งส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน ใช้สถิติโคสแควร์ทดสอบหาความสัมพันธ์ของลักษณะประชากรศาสตร์ ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา อาชีพ และลักษณะประเภทของธุรกิจ กับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน และใช้สถิติ *t-test* ทดสอบความแตกต่างของระดับความเชื่อมั่นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ผลการศึกษา

การศึกษาระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในองค์กรในประเทศไทย แสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา ผลการทดสอบสมมติฐาน และการวิเคราะห์ปัญหาของการควบคุมภายใน ได้ดังนี้

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามเป็นชาย ร้อยละ 20.9 หญิงร้อยละ 79.1 มีอายุระหว่าง 36-40 ปี มากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 29.2 รองลงมาอายุน้อยกว่า 31 ปี คิดเป็นร้อยละ 28.9 และอายุระหว่าง 31-35 ปี คิดเป็นร้อยละ 20.0 ตามลำดับ มีระดับการศึกษาระดับปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 47.1 และปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 52.9 ซึ่งอาชีพของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นนักบัญชีมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 39.4 รองลงมาเป็นผู้ตรวจสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 35.7 และเป็นนักวิชาการ คิดเป็นร้อยละ 13.8 และอาชีพอื่นๆ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน คิดเป็นร้อยละ 11.1 ตามลำดับ และผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ปฏิบัติงานในบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ คิดเป็นร้อยละ 81.8 และที่ปฏิบัติงานในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ คิดเป็นร้อยละ 18.2

2. การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา อธิบายดังตารางที่ 1-6 ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลระดับสภาพแวดล้อมของการควบคุม

สภาพแวดล้อมของการควบคุม	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	การแปลผล
- ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ	3.92	0.765	มาก
- การบริหารงานของฝ่ายบริหาร	3.95	0.754	มาก
- โครงสร้างองค์กร	4.00	0.722	มาก
- การมอบหมายอำนาจและหน้าที่	4.02	0.727	มาก
- นโยบายและวิธีปฏิบัติด้านบุคลากร	4.01	0.742	มาก
- ความสามารถในหน้าที่ของบุคลากร	4.02	0.772	มาก
จำนวนข้อมูล $N = 325$	3.99	0.747	มาก

จากตารางที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม ผู้ตอบแบบสอบถามโดยเฉลี่ยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมในระดับมาก เท่ากับ 3.99 กล่าวคือ ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมอบหมายอำนาจหน้าที่ในเรื่องการติดตามผลการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างมีประสิทธิภาพ และความสามารถในหน้าที่ของบุคลากรในเรื่องความรู้ความสามารถที่จำเป็น

ต่อการปฏิบัติงานแต่ละอย่างส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในมากที่สุด โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.02 รองลงมา คือ นโยบายวิธีปฏิบัติในการคัดเลือก สรรหาบุคลากร โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.01 ในขณะที่ความคิดเห็นเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของบุคลากรในเรื่องการปฏิบัติตามกฎระเบียบอย่างสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ 3.92

ตารางที่ 2 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลระดับของการประเมินความเสี่ยง

การประเมินความเสี่ยง	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	การแปลผล
- การกำหนดวัตถุประสงค์	3.95	0.789	มาก
- ความเสี่ยงในภาพรวมขององค์กร	3.91	0.782	มาก
- ความเสี่ยงด้านการควบคุมทั่วไป	3.89	0.790	มาก
- ความเสี่ยงด้านการควบคุมเฉพาะระบบงาน	3.96	0.785	มาก
จำนวนข้อมูล $N = 325$	3.93	0.786	มาก

จากตารางที่ 2 การประเมินความเสี่ยง ผู้ตอบแบบสอบถามโดยเฉลี่ยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในระดับมาก เท่ากับ 3.93 กล่าวคือ ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเสี่ยงด้านการควบคุมเฉพาะระบบงานในเรื่องการกำหนดหน้าที่ที่เอื้อต่อการปฏิบัติงานส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุม

ภายในมากที่สุดโดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.96 รองลงมา คือ การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรที่มีความชัดเจนและวัดผลได้ โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.95 ในขณะที่ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเสี่ยงของการใช้ระบบสารสนเทศด้านการควบคุมทั่วไป ซึ่งมีการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศที่เอื้อต่อการควบคุมภายในที่ดี มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ 3.89

ตารางที่ 3 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลระดับของกิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุม	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	การแปลผล
- การควบคุมด้านองค์กร	3.97	0.782	มาก
- การควบคุมด้านการปฏิบัติงาน	3.99	0.771	มาก
- การควบคุมด้านบุคลากร	3.95	0.804	มาก
- การควบคุมโดยการสอบทาน	3.94	0.787	มาก
- สถานประกอบการ และสิ่งอำนวยความสะดวก	3.88	0.797	มาก
จำนวนข้อมูล $N = 325$	3.95	0.788	มาก

จากตารางที่ 3 กิจกรรมการควบคุม ผู้ตอบแบบสอบถามโดยเฉลี่ยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับกิจกรรมของการควบคุมภายในในระดับมาก เท่ากับ 3.95 กล่าวคือ ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมด้านการปฏิบัติงานที่มีแผนงานและวิธีการควบคุมเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งได้รับอนุมัติแล้วส่งผลต่อระดับความ

เชื่อมั่นของการควบคุมภายในมากที่สุดโดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.99 รองลงมา คือ การควบคุมด้านองค์กรในเรื่องกรอบอำนาจในการตัดสินใจ โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.97 ในขณะที่ความคิดเห็นเกี่ยวกับสิ่งอำนวยความสะดวกและการบำรุงรักษาเครื่องมือเครื่องใช้ในสถานประกอบการ มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ 3.88

ตารางที่ 4 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลระดับของสารสนเทศและการสื่อสาร

สารสนเทศและการสื่อสาร	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	การแปลผล
- ระบบสารสนเทศสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร	3.97	0.804	มาก
- การนำข้อมูลที่จำเป็นไปใช้ในการดำเนินงาน	3.97	0.779	มาก
- คณะกรรมการบริษัทและผู้บริหารมีการสื่อสารให้เข้าใจ	3.86	0.775	มาก
- การสื่อสารช่วยป้องกันความเสี่ยงและการควบคุมภายใน	3.91	0.692	มาก
- ช่องทางการสื่อสารระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน	3.85	0.763	มาก
จำนวนข้อมูล $N = 325$	3.91	0.762	มาก

จากตารางที่ 4 สารสนเทศและการสื่อสาร ผู้ตอบแบบสอบถามโดยเฉลี่ยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับสารสนเทศและการสื่อสารในระดับมาก เท่ากับ 3.91 กล่าวคือ ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำสารสนเทศไปใช้ในการสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหารและการนำไปใช้ในการดำเนินงานส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่น

ของการควบคุมภายในมากที่สุดโดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.97 รองลงมา คือ การสื่อสารให้บุคลากรเข้าใจในระบบสารสนเทศและการป้องกันความเสี่ยงเพื่อการควบคุมภายใน โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.91 ในขณะที่ความคิดเห็นเกี่ยวกับช่องทางในการสื่อสารระหว่างผู้บริหารและพนักงาน มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ 3.85

ตารางที่ 5 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลระดับของการติดตามประเมิน

การติดตามประเมิน	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	การแปลผล
- ผลการปฏิบัติงานขององค์กร	3.92	0.821	มาก
- การตรวจสอบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ	3.98	0.732	มาก
- การดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามแผนได้มีการปรับปรุง	3.97	0.742	มาก
- การควบคุมภายในที่พนักงานสามารถประเมินตนเองได้	3.97	0.723	มาก
- หน่วยตรวจสอบภายในหรือผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก	3.95	0.741	มาก
- หน่วยตรวจสอบภายในรายงานผลอย่างเป็นอิสระ	3.95	0.731	มาก
- ประเมินหน่วยตรวจสอบภายในจากผู้เชี่ยวชาญภายนอก	4.04	0.744	มาก
จำนวนข้อมูล $N = 325$	3.97	0.747	มาก

จากตารางที่ 5 การติดตามประเมิน ผู้ตอบแบบสอบถามโดยเฉลี่ยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการติดตามประเมินในระดับมาก เท่ากับ 3.97 กล่าวคือ ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในจากผู้เชี่ยวชาญภายนอกส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในมากที่สุด

โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.04 รองลงมา คือ การติดตามและตรวจสอบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.98 ในขณะที่ความคิดเห็นเกี่ยวกับการติดตามผลการปฏิบัติงานขององค์กร มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดคือ 3.92

ตารางที่ 6 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน

ระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	การแปลผล
- ความเชื่อถือได้และความถูกต้องของรายงาน	3.98	0.543	มาก
- การปฏิบัติตามนโยบายกฎระเบียบ	3.99	0.597	มาก
- การดูแลป้องกันสินทรัพย์	4.06	0.539	มาก
- การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพและลดต้นทุน	4.00	0.623	มาก
- บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร	3.99	0.698	มาก
จำนวนข้อมูล $N = 325$	4.00	0.456	มาก

จากตารางที่ 6 ระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน ผู้ตอบแบบสอบถามโดยเฉลี่ยมีความคิดเห็นเกี่ยวกับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในในระดับมากเท่ากับ 4.00 กล่าวคือ ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการดูแลป้องกันสินทรัพย์ในเรื่องการป้องกันการทุจริตจากการปฏิบัติงานจะต้องมีการสอบย้อนสองฝ่ายซึ่งส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในมากที่สุดโดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.06 รองลงมา คือ มีผู้ตรวจสอบภายในสอบทานความเหมาะสมของนโยบายและวิธีปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.99 ในขณะที่ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชื่อถือได้และความถูกต้องของข้อมูลและรายงานทางการเงินในเรื่องกระบวนการ

ตัดสินใจของผู้บริหาร มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ 3.98

3. ผลการทดสอบสมมติฐาน

การศึกษาครั้งนี้ ได้กำหนดสมมติฐานเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามและตัวแปรอิสระ โดยการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้นตรงพหุหรือแบบตรง (Multiple Linear Regression) ใช้สถิติโคสแควร์หาความสัมพันธ์ของลักษณะประชากรศาสตร์กับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน และการทดสอบหาความแตกต่าง Independent t-test ของระดับความเชื่อมั่นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แสดงดังตารางที่ 7-9

ตารางที่ 7 แสดงการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรอิสระองค์ประกอบของการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมิน

ตัวแบบจำลองความสัมพันธ์	สัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐาน Beta	ค่าสถิติทดสอบ t	ค่านัยสำคัญ Sig.	ค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจที่ปรับแล้ว Adjusted R Square
สภาพแวดล้อมของการควบคุม	.120	2.248	.000	39.80%
การประเมินความเสี่ยง	-.003	-0.056	.025	
กิจกรรมการควบคุม	.000	.002	.955	
สารสนเทศและการสื่อสาร	.381	7.109	.999	
การติดตามประเมิน	.312	5.981	.000	

จากตารางที่ 7 การทดสอบหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้นตรงพหุ เพื่อหาค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรอิสระ คือ องค์ประกอบของการควบคุมภายในสามารถอธิบายระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน

ได้ 39.80% (Adjusted R Square) และองค์ประกอบของการควบคุมภายในอย่างน้อย 1 ด้าน ที่ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานองค์ประกอบของการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อม

ของการควบคุมมีค่าเท่ากับ 0.120 ด้านสารสนเทศและการสื่อสารมีค่าเท่ากับ 0.381 และด้านการติดตามประเมินมีค่าเท่ากับ 0.312 สามารถอธิบายระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ จึงยอมรับสมมติฐาน ($t > 0.05$) แสดงว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามประเมินส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่น

ของการควบคุมภายใน ในขณะที่ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยมาตรฐานขององค์ประกอบของการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงมีค่าเท่ากับ -0.003 และด้านกิจกรรมการควบคุมมีค่าเท่ากับ 0.000 จึงปฏิเสธสมมติฐาน ($t < 0.05$) แสดงว่า องค์ประกอบของการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงและด้านกิจกรรมการควบคุมไม่ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน

ตารางที่ 8 แสดงการหาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะประชากรศาสตร์ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา อาชีพ องค์กรหรือหน่วยงานที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และประเภทของธุรกิจกับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน

ลักษณะประชากรศาสตร์	ค่าความสัมพันธ์	ค่านัยสำคัญ Sig.
เพศ	205.771	.531
อายุ	1013.833	.714
ระดับการศึกษา	205.486	.536
อาชีพ	648.032	.245
จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์/นอกตลาด	196.230	.711
ประเภทของธุรกิจ	1233.745	.608

จากตารางที่ 8 การทดสอบหาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะประชากรศาสตร์กับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในพบว่า ลักษณะประชากรศาสตร์ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา อาชีพ บริษัทที่จดทะเบียน

ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และประเภทของธุรกิจมีความสัมพันธ์กับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 9 แสดงการทดสอบความแตกต่างระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ

	จำนวนข้อมูล	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ค่าสถิติทดสอบ t	ค่านัยสำคัญ p-value
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	59	4.0794	.43761	1.406	.161
บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	266	3.9873	.45899	1.450	.151

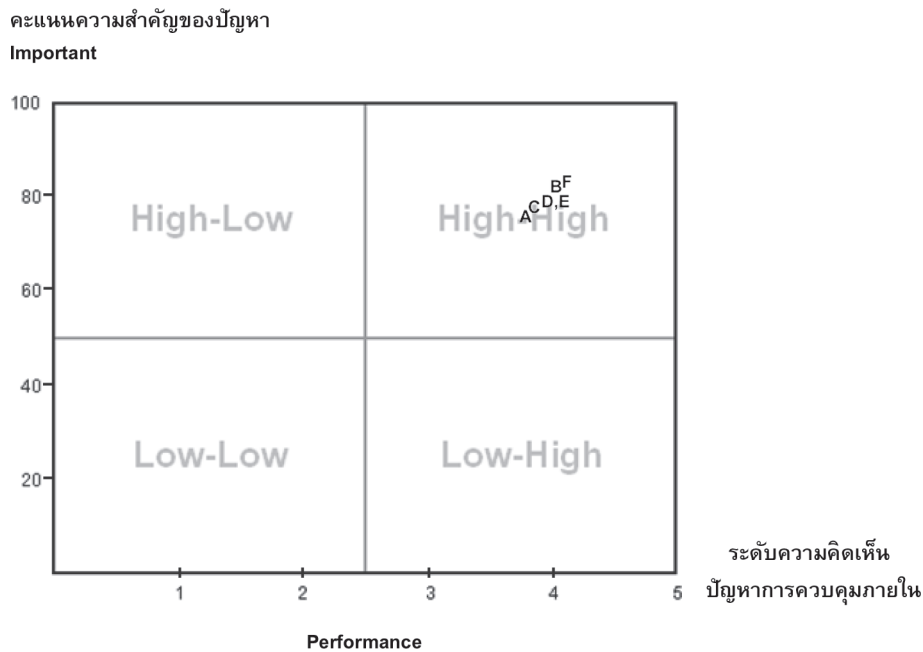
จากตารางที่ 9 การทดสอบความแตกต่างระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผลการทดสอบความแตกต่าง Independent t-test พบว่า ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยคะแนนระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน โดยกลุ่มตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า รูปแบบองค์กรที่ต่างกัน คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่ากับ 4.0794 และบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่ากับ 3.9873 จากการทดสอบความแตกต่างค่า t เท่ากับ 1.406, p value เท่ากับ 0.161 > 0.05 แสดงว่ากลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่มมีคะแนนความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในไม่แตกต่างกัน ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ว่า ลักษณะการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

แห่งประเทศไทยแตกต่างกับบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นที่แตกต่างกัน

4. การวิเคราะห์ปัญหาของการควบคุมภายใน

การวิเคราะห์ปัญหาของการควบคุมภายในเป็นการวิเคราะห์ประเด็นในการให้ความสำคัญกับปัจจัยที่ส่งผลต่อการควบคุมภายใน (Important and Performance Matrix) โดยมีองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมิน เป็นตัวแปรในการวิเคราะห์ ซึ่งพบว่าตัวแปรข้างต้นเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการควบคุมภายในและมีความสัมพันธ์กับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในในระดับสูง แสดงดังภาพที่ 2

ภาพที่ 2 Important and Performance Matrix



จากภาพที่ 2 กำหนดให้เกณฑ์การให้คะแนนความสำคัญของปัญหาการควบคุมภายใน (Important) จากคะแนนที่ให้ระบุ 1-100 และแกนนอนแสดงระดับความคิดเห็นที่มีต่อปัญหาการควบคุมภายในด้านต่างๆ (Performance) โดยระบุให้ระดับความคิดเห็นมากที่สุดเท่ากับ 5 ระดับมาก เท่ากับ 4 ปานกลาง เท่ากับ 3 น้อย เท่ากับ 2 และน้อยที่สุด เท่ากับ 1 ซึ่งสามารถอธิบาย A, B, C, D, E และ F ปัญหาของการควบคุมภายในของกลุ่มตัวอย่าง พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นโดยเฉลี่ยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายใน A เท่ากับ 3.95 และเห็นความสำคัญของปัญหาร้อยละ 79.07 โดยมีความเห็นว่า ความสามารถในการหน้าที่ของบุคลากรเป็นปัญหาสำคัญต่อการควบคุมภายในมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 79.94 รองลงมาคือ ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของบุคลากร คิดเป็นร้อยละ 79.82 และลักษณะการบริหารงานของฝ่ายบริหาร คิดเป็นร้อยละ 79.11 ตามลำดับ ด้านการประเมินความเสี่ยงของการควบคุมภายใน B กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นโดยเฉลี่ยเท่ากับ 3.98 และเห็นความสำคัญของปัญหาร้อยละ 79.54 โดยมีความเห็นว่าวัตถุประสงค์ขององค์กรเป็นปัญหาสำคัญต่อการควบคุมภายในมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 81.05 รองลงมาคือ การใช้ระบบสารสนเทศในการควบคุมระบบงาน คิดเป็นร้อยละ 79.66 และการใช้ระบบสารสนเทศในการควบคุมทั่วไป คิดเป็นร้อยละ 79.02 ด้านกิจกรรมการควบคุม C กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นโดยเฉลี่ย เท่ากับ 3.96 และเห็นความสำคัญของปัญหาร้อยละ 79.27 โดยมีความเห็นว่า การควบคุมด้านการปฏิบัติงานเป็นปัญหาสำคัญต่อการควบคุมภายในมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 80.18 รองลงมาคือ การควบคุมโดยการสอบทาน คิดเป็นร้อยละ 79.82 และการควบคุมด้านองค์กร คิดเป็นร้อยละ 79.66 ตามลำดับ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร D กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นโดยเฉลี่ยเท่ากับ 3.97 และเห็นความสำคัญของปัญหาร้อยละ 79.40 โดยมีความเห็นว่า ระบบสารสนเทศสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหารและการนำข้อมูลไปใช้ในการดำเนินงาน

เป็นปัญหาสำคัญต่อการควบคุมภายในมากที่สุด ด้านการติดตามประเมิน E กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นโดยเฉลี่ยเท่ากับ 3.97 และเห็นความสำคัญของปัญหาร้อยละ 79.40 โดยมีความเห็นว่า การประเมินคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในจากผู้เชี่ยวชาญภายนอกเป็นปัญหาสำคัญต่อการควบคุมภายในมากที่สุด นอกจากนี้ กลุ่มตัวอย่างยังมีความคิดเห็นโดยเฉลี่ยเกี่ยวกับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน F เท่ากับ 4.00 และเห็นความสำคัญของปัญหาร้อยละ 79.98 โดยมีความเห็นว่า การปฏิบัติตามนโยบายและกฎระเบียบขององค์กรเป็นปัญหาสำคัญต่อการควบคุมภายในมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 81.94 รองลงมา คือ การดูแลป้องกันสินทรัพย์ คิดเป็นร้อยละ 80.71 และความเชื่อถือได้ ความถูกต้องของข้อมูลรายงานทางการเงิน คิดเป็นร้อยละ 79.54 ตามลำดับ

อภิปรายและสรุปผลการวิจัย

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO เป็นกระบวนการบริหารงานที่คณะกรรมการบริหารจัดการให้มีขึ้น เพื่อให้สามารถมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลหากได้มีการปฏิบัติ จะสามารถทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ในด้านความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน ความเชื่อถือได้ของการรายงานข้อมูลทางการเงิน ตามกฎระเบียบหรือนโยบายที่ฝ่ายบริหารได้วางไว้ ซึ่งมีองค์ประกอบที่สำคัญ 5 ด้าน คือ 1. ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม 2. ด้านการประเมินความเสี่ยง 3. ด้านกิจกรรมการควบคุม 4. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และ 5. ด้านการติดตามประเมิน โดยจากผลการศึกษาพบว่า องค์ประกอบของการควบคุมภายในอย่างน้อย 1 ด้าน ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน โดยพบว่า ลักษณะประชากรศาสตร์ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา อาชีพ รูปแบบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทที่ไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีความสัมพันธ์กับระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน

ในขณะที่กลุ่มตัวอย่างที่ปฏิบัติงานในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีความคิดเห็นในระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในไม่แตกต่างกัน ซึ่งองค์กรที่จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี จะเป็นการปฏิบัติตามข้อกำหนดของหน่วยงานที่กำกับดูแล อีกทั้งยังปฏิบัติตามกฎระเบียบ กฎหมาย ช่วยดูแลรักษาทรัพย์สิน การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ ซึ่งจะช่วยให้ผู้มีส่วนได้เสียและผู้ใช้ข้อมูลมีความเชื่อมั่นต่อองค์กรเพิ่มสูงขึ้น (นิดาพร อัครวิริยะเกียรติ, 2552)

ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ ได้ทราบถึงองค์ประกอบที่สำคัญของการควบคุมภายใน ความสัมพันธ์ของลักษณะประชากรศาสตร์กับระดับความเชื่อมั่น ความแตกต่างของระดับความเชื่อมั่นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และปัญหาของการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นขององค์กร เพื่อให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องได้ตระหนักและเห็นความสำคัญ ได้มีการส่งเสริมและสนับสนุนกิจกรรมการควบคุมภายใน อีกทั้งเพื่อใช้เป็นฐานข้อมูลในการวิจัยและอ้างอิงในอนาคต

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การศึกษาระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน

ครั้งนี้ ได้ทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างที่เป็นนักบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชี นักวิชาการ และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน ซึ่งส่วนใหญ่ปฏิบัติงานในกรุงเทพเท่านั้น จึงอาจไม่ใช่ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับงานควบคุมภายในทั้งหมด ลักษณะ รูปแบบของแบบสอบถามที่ใช้เป็นเครื่องมือในการวิจัย จึงเป็นปัจจัยสำคัญที่มีส่วนทำให้กลุ่มตัวอย่างหลีกเลี่ยงในการตอบคำถามหรือในกรณีที่ตอบ อาจตอบไม่ครบถ้วน หรือไม่เข้าใจในบางคำถาม หากแบบสอบถามมีคำถามยาว เนื้อหามาก หรือคำถามไม่ชัดเจน ดังนั้น ผู้วิจัยจะต้องมีการทดสอบแบบสอบถาม และวางรูปแบบคำถามให้กระชับเหมาะสม เข้าใจง่าย โดยข้อเสนอแนะจากผู้ตอบแบบสอบถามพบว่า นโยบายขององค์กรมีส่วนสนับสนุนกิจกรรมการควบคุมภายใน ซึ่งหากผู้บริหารให้ความสำคัญและวางแนวทางปฏิบัติให้พนักงานทุกคนในองค์กรได้มีส่วนร่วม จะทำให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ดังนั้น สำหรับงานวิจัยในอนาคตอาจใช้วิธีการวิจัยภาคสนาม (Field Research) โดยการสัมภาษณ์ผู้บริหาร และพนักงานผู้เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพของประเภทธุรกิจที่แตกต่างกัน มุมมองและนโยบายของผู้บริหาร และพนักงานผู้ปฏิบัติที่ส่งผลต่อแนวทางการควบคุมภายใน และควรมีการศึกษาเปรียบเทียบกลุ่มตัวอย่างที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน ว่ามีความคิดเห็นต่อความเชื่อมั่นในประเด็นใดที่เหมือนหรือแตกต่างกัน รวมถึงปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายใน

เอกสารอ้างอิง

- การไฟฟ้านครหลวง (22 เมษายน 2556). การกำกับดูแลกิจการที่ดี การควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการตรวจสอบภายใน [ออนไลน์]. เข้าถึงจาก: http://www.mea.or.th/internet/hdd/data_information2.pdf
- คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (8 ตุลาคม 2556). แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง [ออนไลน์]. เข้าถึงจาก: http://archive.lib.cmu.ac.th/full/T/2550/acc0950tm_ch2.pdf
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (22 เมษายน 2556). การกำกับบริษัทจดทะเบียน [ออนไลน์]. เข้าถึงจาก: http://www.set.or.th/th/regulations/supervision/listed_p2.html
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2548). แนวทางการตรวจสอบภายใน. กรุงเทพมหานคร: คูมายเบส.
- นิดาพร อัครธีระเกียรติ (19 กุมภาพันธ์ 2552). ระบบการควบคุมภายในที่ดีและกรณีศึกษาประเด็นบัญชี [ออนไลน์]. เข้าถึงจาก: https://www.set.or.th/th/news/download/files/20090219_IPO_Focus1.pdf
- บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) (22 เมษายน 2556). การควบคุมภายใน [ออนไลน์]. เข้าถึงจาก: http://www.pttplc.com/Files/PublicDoc/56-1_2010_IC_Thai.pdf
- บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) (22 เมษายน 2556). การควบคุมและการตรวจสอบภายใน [ออนไลน์]. เข้าถึงจาก: <http://scc-th.listedcompany.com/misc/cg/2011/20120323-SCC-CG-REPORT-14-TH.pdf>
- สภานิติบัญญัติ (2556). แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น [ออนไลน์]. เข้าถึงจาก: http://www.fap.or.th/images/column_1359010332/framework.pdf
- _____ (2549). มาตรฐานการสอบบัญชี: หมวดรหัส 400-499 การควบคุมภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: พี.เอ.ลีฟวิ่ง.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (2544). ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544. **ราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา**, 118, 44ก.
- วิทยาลัยพาณิชยศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา (8 ตุลาคม 2556). บทที่ 2 แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง [ออนไลน์]. เข้าถึงจาก: http://www.ex-mba.buu.ac.th/research/Bangsaen/Acc-10-Bs/51760163/05_ch2.pdf
- อุษณา ภัทรมนตรี (2543). การตรวจสอบและการควบคุมภายใน: แนวคิดและกรณีศึกษา. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- Boynton, William C. and Johnson, Raymond N. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting*. 8th ed. Hoboken, NJ: Wiley.
- Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (2013). *Internal Control - Integrated Framework* [Online]. Available: [http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20 Framework.pdf](http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf)
- Hair, Joseph F., Black, William C., Babin, Barry J. and Anderson Rolph E. (2006). *Multivariate Data Analysis*. 6th ed. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.

- Hermanson, Heather M. (2000). An Analysis of the Demand for Reporting on Internal Control. **Accounting Horizons**, 14, 3: 325-341.
- International Federation of Accountants (2012). Professional Accountants in Business Committee International Good Practice Guidance: Evaluating and Improving Internal Control in Organizations. New York, NY: International Federation of Accountants.
- Krishnan, Jayanthi (2005) Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. **The Accounting Review**, 80, 2: 649-675.
- Spira, Laura F. and Page, Michael (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 16, 4: 640-661.
- Yamane, T. (1973). Statistics : An Introduction Analysis. 3rd ed. New York: Harper & Row.